



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10611.721726/2011-14  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 3102-002.144 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2014  
**Matéria** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CELULOSE NIPO BRASILEIRA S/A - CENIBRA

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 08/01/2007 a 18/12/2008

Concomitância. Não caracterizada. Discussão administrativa distinta da matéria apresentada administrativamente.

**PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide a Cofins-Importação e PIS sobre o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior, por não produzir resultado no País.

**INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.**

Não há incidência da Cofins-Importação e do PIS na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.

**SEGUROS. SEGURADORA DOMICILIADA NO BRASIL. NÃO-INCIDÊNCIA.**

Não há incidência da Cofins-Importação e PIS sobre prêmios de seguro contratados com empresas nacionais.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.



Ricardo Paulo Rosa - Presidente

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Paulo Puiatti, Andréa Medrado Darzé, Nanci Gama e Ricardo Paulo Rosa (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso de ofício com o objetivo de reformar o Acórdão nº. 02-43.152 – 1ª Turma da DRJ/BHE, que julgou procedente em parte a impugnação.

De acordo com o relatório da decisão recorrida, pode-se observar que:

*"Foram lavrados contra o contribuinte acima identificado os presentes Autos de Infração, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 2/49) e à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 50/100), correspondentes a fatos geradores compreendidos entre 08/01/2007 e 18/12/2008, nos montantes respectivos de R\$ 23.443.624,90 e R\$ 5.089.733,56, incluindo multa de ofício e juros de mora.*

*As autuações ocorreram em virtude da falta de recolhimento da Cofins e do PIS incidentes sobre a importação de serviços, nos períodos acima identificados, conforme o Relatório de Auditoria Fiscal, de fls. 101/141, cuja apuração encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 131/139.*

*No Relatório de Auditoria Fiscal a fiscalização descreve as previsões constitucional e legal e os aspectos da hipótese de incidência da Cofins e do PIS na importação de serviços (pessoal, material, quantitativo, espacial e temporal), destacando, quanto ao aspecto espacial, que, no caso de serviços executados no exterior, o "resultado do serviço" deve ser entendido como o resultado financeiro ou econômico da operação para o contratante do serviço ou para o beneficiário do serviço, no caso do contratante também ser residente ou domiciliado no exterior.*

*Foram lançados valores incidentes sobre:*

*- Serviços de afretamento/fretes na exportação, cujo resultado econômico ocorreu em território nacional, tendo em vista tratar-se de serviços derivados de operações de exportação do contribuinte;*

*- Serviços de representação comercial (comissão de vendas), cujo resultado ocorreu efetivamente no Brasil, uma vez que se*

*trata serviços correlatos às operações administrativas e comerciais da empresa fiscalizada;*

*- Serviços de licenciamento de softwares, cujo valor total foi considerado referente à importação de serviços por não haver contrato formal individualizando os componentes dos valores cobrados e pagos a esse título;*

*- Serviços de seguros, cujos valores foram pagos a fornecedores sediados no exterior;*

*- Outros serviços pagos a residentes ou domiciliados no exterior.*

*A fiscalização frisa que todas as operações referem-se a serviços provenientes do exterior prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, executados no País ou no exterior, cujo resultado se verificou no País, enquadrando-se no conceito de "importação de serviços" previsto na Lei nº 10.865, de 2004. No caso de serviços executados no exterior derivados de operações de exportação, o resultado econômico da operação ocorreu em território nacional (sede administrativa e operacional da companhia). O fato gerador das contribuições ocorreu na data do pagamento às empresas fornecedoras dos serviços.*

*O agente fiscal também informa que a empresa impetrou o Mandado de Segurança nº 2004.38.00.028713-6 visando o não recolhimento do PIS/Cofins-Importação incidentes sobre bens e serviços importados, nos moldes da Lei nº 10.865, de 2004, tendo sido indeferidos os pedidos liminares e concedida parcialmente a segurança para que as autoridades fiscais se abstenham de exigir as contribuições sobre a base "acrescida do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições." Encontram-se pendentes de julgamento no TRF/1ª Região as apelações interpostas pela Fazenda e pela empresa.*

*Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) dos referidos Autos de Infração (fls. 48/49 e 96/97).*

*Irresignado, tendo sido cientificado em 29/09/2011 (fl. 142), o autuado apresentou, em 31/10/2011, acompanhadas dos documentos de fls. 1.679/2.418, as suas razões de defesa (fls. 1.663/1.678, 2.427 e 2.430), a seguir resumidas:*

*Narrando os fatos considerados na formalização dos presentes Autos de Infração, cita os arts. 149 e 195 da CF/1988 com a nova redação dada pela EC nº 42/2003 e trecho da Exposição de Motivos da MP nº 164/2004, convertida na Lei nº 10.864/2004, e informa que impetrou o MS nº 0028586-89.2004.4.01.3800 para que fosse assegurado o seu direito líquido e certo de não se submeter ao recolhimento do PIS/Cofins-Importação incidentes sobre os bens e serviços importados, nos moldes da Lei nº 10.865/2004, em face de sua inconstitucionalidade. Essa ação judicial encontra-se no TRF/1ª Região aguardando o julgamento dos recursos interpostos por ambas as partes em face de*

*sentença que concedeu parcialmente a segurança para afastar da base de cálculo das contribuições o valor das próprias contribuições e o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro. Registra que os fundamentos que sustentem o MS são inteiramente diversos daqueles contidos na presente defesa, sendo descabida a hipótese de renúncia à esfera administrativa.*

*Relata o seu objeto social, ressaltando que exporta 95% da celulose que produz por meio marítimo, operação que abrange diversas etapas e elementos, tais como o transporte aos adquirentes, o seguro, a atividade desenvolvida por representantes comerciais no exterior e a promoção de eventos que visam à exposição de sua marca e dos produtos exportados.*

*Faz referência aos serviços tributados (afretamento na exportação, representação comercial, licenciamento de software, seguros e outros, tais como a promoção de eventos de divulgação da marca e de produtos da empresa no exterior) e argumenta que o entendimento da fiscalização de que “o resultado dos serviços prestados ocorreu efetivamente no Brasil, tendo em vista tratar-se de serviços derivados de operações de exportação da empresa fiscalizada, cujo resultado econômico ocorreu em território nacional” contraria o externado pela RFB em diversas soluções de consulta, cujas ementas de algumas transcreve.*

*De acordo com essas soluções de consulta, o pagamento de transporte e seguro necessários ao “internamento” de mercadorias exportadas no país de destino, assim como os pagamentos efetuados a representantes comerciais que atuam fora do país, não se subsumem à incidência do PIS/Cofins-Importação, já que não se têm configuradas hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.*

*Esse entendimento revela-se muito mais consentâneo com a política econômica do País, que prestigia o esforço do empreendedor nacional em produzir e cumprir a vocação exportadora que o caracteriza, trazendo valiosas divisas e desenvolvimento para o Brasil. Em sintonia com essa política, o ordenamento jurídico e a legislação tributária contemplam de forma eloquente a desoneração das receitas de exportação (de que são exemplos as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), circunstância que restou inteiramente negligenciada pela autoridade fiscal. Além disso, a Exposição de Motivos da MP nº 164/2004, já citada, revela expressamente o intento de se preservar e incentivar a “produção nacional”, o que reforça o equívoco no enquadramento dos fatos descritos à matriz legal invocada no lançamento. O auditor fiscal desconsiderou a realidade dos fatos, isto é, a de que os pagamentos efetuados constituem custos incorridos intrinsecamente vinculados às operações de exportação, atendo-se à circunstância de que teriam sido efetuados pagamentos no exterior e desincumbindo-se de examinar e avaliar adequadamente o contexto, os fatos ou a natureza das operações relacionadas com tais pagamentos.*

*Embora considere cabal e suficientemente demonstrada a im procedência do lançamento, apresenta em seguida considerações adicionais sobre os tipos de serviços autuados.*

*Com respeito à “importação de serviços de seguros”, afirma que a fiscalização desconsiderou inteiramente os documentos*

*apresentados, os quais revelam de forma clara que o serviço de seguro é prestado exclusivamente por empresas sediadas no Brasil. Embora o seguro envolva o transporte da celulose produzida e exportada, esse serviço é prestado por força de contratos celebrados com empresas brasileiras, com inscrição regular no CNPJ, registro da Susep e estabelecidas no território nacional, conforme apólices de seguro que são novamente apresentadas.*

*A fiscalização, constatando ter havido pagamentos no exterior efetuados a título de “seguro”, simplesmente assumiu que tal serviço teria sido contratado no exterior, desconsiderando inteiramente os contratos e apólices de seguro, os quais comprovam que o seguro é contratado com empresas nacionais que, por sua vez, se utilizam de empresas estrangeiras, com as quais têm algum tipo de vínculo societário, na prestação do serviço. Por essa razão, os contratos determinam que o pagamento seja feito no exterior, o que não elide a circunstância de que o serviço é efetivamente contratado no país e com empresas brasileiras.*

*Em relação a esse item, portanto, não resta configurada a hipótese de incidência do PIS/Cofins- Importação.*

*No que se refere ao item “licenciamento de uso de programas de computador (“software”)”, informa que esclareceu, ao ser intimada a apresentar os “contratos de fornecimento de software”, que as “aquisições de software são realizadas via on-line, ou seja, diretamente com o fornecedor no exterior, onde o mesmo disponibiliza uma senha de acesso para download e realiza a emissão de invoice diretamente contra a Cenibra. Nestes casos não há a formalização de contratos, conforme prática comercial comumente adotada nestas negociações.” O procedimento da fiscalização, ao desconsiderar a sua manifestação, alegando não ter havido apresentação de “contrato formal individualizando os componentes dos valores cobrados e pagos a título de licenciamento de software”, carece de razoabilidade, já que a prática geral adotada no mercado internacional, quanto à comercialização e licenciamento do uso de software, prescinde absolutamente de celebração de “contratos formais” entre as partes, que se utilizam de procedimentos eletrônicos impostos pela própria dinâmica deste segmento tão especializado.*

*Acrescenta, ainda em relação a esse item, que o lançamento contempla manifesto erro no enquadramento, pois, com respeito ao “software”, tem-se hipótese de licenciamento de direito de uso, que não se confunde com prestação de serviço. Afirma que realiza a aquisição do chamado “software de prateleira” para uso imediato, além de adquirir ferramentas computacionais para o desenvolvimento de soluções corporativas. Dessa forma, não há importação de bens e tampouco de serviços, mas sim a importação de direitos correspondentes à aquisição da licença de uso dos softwares de prateleira e das “ferramentas computacionais”. Trata-se de softwares pré-elaborados e disponíveis a qualquer interessado, não equivalendo a programas de computador que se destinam a uma determinada*

*necessidade e nem são passíveis de qualquer adaptação (customização) que permita uma maior funcionalidade em prol da adquirente. Transcreve decisão do STF no sentido de que o "software de prateleira", quando veiculado por um meio físico, corresponderia a uma mercadoria posta no comércio; senão, estaria-se a tratar de "licenciamento ou cessão do direito de uso do programa de computador", não passível de tributação como mercadoria ou serviço.*

*Assim, como o caso presente trata-se de software de prateleira, a operação praticada sequer configura prestação de serviço, não sendo passível de tributação.*

*Quanto aos serviços de afretamento na exportação, alega que os valores pagos não se sujeitam à incidência das contribuições, pois o resultado ou a concretização da operação de exportação não se verifica no Brasil, mas no país de destino da mercadoria exportada. O serviço de transporte de bens é indispensável à sua atividade exportadora e a incidência do PIS/Cofins-Importação sobre os valores empregados para custear tais serviços acaba configurando oneração ilegal dessa atividade. Tais valores são destacados nas notas fiscais e o custo correspondente é transferido aos adquirentes quando da venda (cláusula CIF - Cost, Insurance and Freight ou CFR - Cost and Freight), acabando por integrar as receitas de exportação auferidas, o que caracteriza tributação indevida, ainda que por via transversa, contrariando o disposto nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Registra o entendimento do STJ sobre a impossibilidade de serem tributadas as receitas de exportação e o alcance da regra de imunidade a elas conferida, consagrando o caráter amplo, abrangente, das regras constitucionais e legais que preservam tais receitas da incidência de tributos em geral, o que deve ser interpretado extensivamente para incluir o PIS/Cofins-Importação.*

*Sobre os serviços de representação comercial, explica que os pagamentos efetuados a título de "comissão de vendas" ou "comissão de agenciamento" destinaram-se exclusivamente à empresa japonesa Itochu Corporation e referem-se a operações de exportação restritas ao mercado sul-americano. O serviço de "comissão de agenciamento" tem como base de cálculo o valor FAS (Free Alongside Ship), ou seja, o valor pago a título de comissão corresponde ao valor da celulose subtraído do montante das despesas comerciais e operacionais "Frete e Estiva no Porto". Desse modo, tal procedimento não envolve retenção ou remessa de valores a título de comissão de vendas. O valor da "comissão de agenciamento" tem como base de cálculo a receita de exportação obtida, sendo certo que o valor correspondente à comissão somente era pago quando era recebida a receita de exportação de seus clientes. Trata-se de serviço estreitamente vinculado, indispensável à consecução da atividade exportadora, sobre o qual não devem incidir as contribuições, sob pena de restar consagrada a ilegal tributação, ainda que de forma transversa, das receitas de exportação percebidas.*

*Lembra que tem a seu favor sentença judicial proferida no MS nº 0028586- 89.2004.4.01.3800, a qual afasta a incidência do PIS/Cofins-Importação sobre o "valor das próprias*



*PIS-IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência do PIS-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.*

*PIS-IMPORTAÇÃO. SEGUROS. SEGURADORA DOMICILIADA NO BRASIL. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência do PIS-Importação sobre prêmios de seguro contratados com empresas nacionais.*

*PIS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. INCIDÊNCIA.*

*A incidência do PIS-Importação alcança o total das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas relativas às aquisições de licenças de uso de software, cujo documento que lastreia a operação não segregar inequivocamente os valores das prestações de serviço, entendidas enquanto obrigações de fazer, individualizando-os.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Consoante se depreende da ementa acima, vê-se que a decisão em análise excluiu do lançamento a exigência da Cofins e do PIS sobre: 1) o serviço internacional de transporte de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior; 2) os serviços de intermediação de vendas, remuneradas mediante comissões, decorrentes das exportações realizadas pela pessoa jurídica; e 3) os prêmios de seguros contratados com empresas nacionais.

Regularmente intimada da decisão acima, a contribuinte não se manifestou, nos termos do termo de perempção lavrados nos autos, restando apenas a análise do recurso de ofício, ao qual foram apresentadas razões pela Procuradoria da Fazenda Nacional, visando o seu provimento nos seguintes termos:

Em sede preliminar aduz que a concomitância entre o presente processo administrativo e o mandado de segurança nº 2004.38.00.0287136, ensejaria a incidência da Súmula nº 1 do CARF, vez que ao propor tal demanda judicial a Autuada *teria renunciado ao direito à discussão administrativa da matéria relativa à incidência do PIS e da COFINS sobre a importação de serviços por ela realizada*, ademais entende que a decisão da DRJ deveria ser reformada, no sentido de que fosse mantida a integralidade do lançamento.

Já no mérito, considerou que *“a principal questão posta em debate nos autos consiste em determinar o que são, para fins de incidência do PIS/ COFINS importação, “serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no país”.*

Desta feita, com o fito de clarificar tal matéria, destaca que:

- a) no inciso I, do § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865/2004, a lei teria tomado como fato que caracteriza o local da prestação de serviço o local da sua execução;



*contribuições". Assim, ao menos em relação a esses valores, que foram contemplados na base de cálculo adotada pela fiscalização, o crédito tributário lançado encontra-se com a exigibilidade suspensa, de que decorre ilegal a aplicação da multa de ofício, sendo imperativa a redução do lançamento nessa parte.*

*Por fim, requer sejam inteiramente desconstituídos os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração, ou, caso esses sejam mantidos, seja afastada a multa de ofício aplicada sobre a parcela do crédito tributário que se encontra com a exigibilidade suspensa."*

Após analisar a impugnação da Contribuinte, decidiu a DRJ por manter em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 08/01/2007 a 18/12/2008*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não incide a Cofins-Importação sobre o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior, por não produzir resultado no País.*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. SEGUROS. SEGURADORA DOMICILIADA NO BRASIL. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Cofins-Importação sobre prêmios de seguro contratados com empresas nacionais.*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE LICENCIAMENTO DE SOFTWARE. INCIDÊNCIA.*

*A incidência da Cofins-Importação alcança o total das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas relativas às aquisições de licenças de uso de software, cujo documento que lastreia a operação não segregar inequivocamente os valores das prestações de serviço, entendidas enquanto obrigações de fazer, individualizando-os.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 08/01/2007 a 18/12/2008 PIS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não incide o PIS-Importação sobre o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior, por não produzir resultado no País.*

- b) em relação ao inciso II, do § 1º, do art. 1º, da Lei 10865/2004, a única interpretação capaz de garantir-lhe alguma efetividade, seria a seguinte *"resultado que se verifique no país"* significa resultado que tenha por beneficiário uma empresa situada no país. Sempre que um serviço beneficiar diretamente uma empresa situada no país, haverá resultado no Brasil."
- c) para que se tenha a importação de um serviço é necessário que ele seja prestado por um residente ou domiciliado no exterior, quer ele seja executado no Brasil, quer seja executado no exterior.
- d) se a intenção da Lei 10.865/04 é de resguardar a produção nacional, o PIS/Cofins importação deveria, portanto, incidir em toda e qualquer situação em que o serviço, se fosse prestado por um brasileiro, também seria tributado pelo PIS/Cofins incidente sobre o faturamento.
- e) as seguradoras brasileiras atuariam apenas como intermediadoras, representantes das seguradoras estrangeiras. Desse modo, não faria sentido afirmar que o serviço é prestado por uma empresa nacional, no entanto quem recebe a contraprestação por sua execução é uma empresa estrangeira.

Por fim, solicitou provimento do presente recurso, com o escopo de que fosse modificada a decisão recorrida e se restabelecesse o lançamento efetuado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Relator

Conheço do presente recurso de ofício por tratar de matéria de competência da terceira sessão.

## Concomitância

De acordo com relato acima, vê-se que a presente discussão restringe-se a análise da decisão recorrida, entretanto, como suscitado nas razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, inicialmente cabe analisar se há concomitância, confrontando para tanto o objeto do lançamento com a ação judicial movida pela autuada.

O presente lançamento tem como motivação o não recolhimento da Cofins e do Pis incidente sobre a importação de serviços, assim foram lançados valores incidentes sobre os seguintes serviços: a) afretamento/fretes na exportação que o resultado econômico ocorreu no Brasil; b) representação comercial(comissão de venda) com resultado econômico no Brasil;

c) licenciamento de software; d) serviços de seguro; e) outros serviços pagos a residentes e domiciliados no exterior.

De acordo com relatório fiscal o fato gerador e a base de cálculo observados para fins do presente lançamento estão previsto nos incisos II dos arts. 3º e 7º da Lei nº 10.865/2004, que assim prescrevem:

*Art. 3º. O fato gerador será:*

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

*Art. 7º. A base de cálculo será:*

*...*

*II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.*

Portanto, como já demonstrado, a autuação visa à cobrança do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação de serviços quando ocorrido o “pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”, enquanto a base de cálculo é o valor pago da operação, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS de das própria contribuições.

Quanto ao procedimento judicial, vale destacar que em 12/07/2004 a contribuinte propôs um Mandado de Segurança autuado sob o nº 0028586-89.2004.4.01.3800, o qual, de acordo com a exordial de fls. 1.614/1.660, tem como pretensão afastar a Lei nº 10.865/2004, discutindo sua inconstitucionalidade, sob as seguintes alegações:

- a) inconstitucionalidade por veicular matéria reservada à lei complementar;
- b) institui contribuição sem qualquer vínculo com o provimento do custeio da seguridade social;
- c) amplia a base de cálculo das novas contribuições sociais incidentes sobre importação de bens, em descompasso com o § 2º do art. 149 da Constituição;
- d) violação do princípio da isonomia.

Percebe-se que a pretensão do Mandado de Segurança consiste justamente em afastar a exigência do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços realizados nos termos da respectiva legislação, sob o argumento de inconstitucionalidade, culminando no seguinte pedido (fls 1659):

*d) que, após prestadas as informações e ouvido o Ministério Público Federal, seja proferida sentença confirmando a liminar e concedendo a ordem pleiteada, assegurando o direito líquido e certo da Impetrante, consoante os argumentos jurídicos levantados, de não se submeter ao recolhimento do PIS e da COFINS/importação incidente sobre os bens e serviços importados, exigido nos moldes da Lei nº 10.865/2004 em face de sua manifesta inconstitucionalidade.*

Diferentemente do discutido judicialmente, nesta seara administrativa a recorrida não apresenta em sua impugnação questionamento de inconstitucionalidade, e mesmo que o fizesse, esse não seria apreciado por vedação legal. A recorrida discute especificamente

as hipóteses de incidência da Cofins e do PIS na importação dos serviços, demonstrando ainda que quando os serviços são executados no exterior, o seu resultado deve ser entendido como resultado financeiro ou econômico da operação para o contratante do serviço ou para o beneficiário do serviço.

Sob esse prisma foram excluídos pela delegacia regional de julgamento os valores lançados incidentes sobre o: 1) o serviço internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior; 2) os serviços de intermediação de vendas, remuneradas mediante comissões, decorrentes das exportações realizadas pela pessoa jurídica; e 3) os prêmios de seguros contratados com empresas nacionais.

É oportuno observar a súmula nº 1 do Carf para certificar que, no caso dos autos, não há renúncia a esfera administrativa:

*Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Observa-se, diante dos argumentos acima apresentados, que o objeto do Mandado de Segurança é distinto do processo administrativo, não caracterizando, portanto, a concomitância.

### **Mérito**

Como já demonstrado, a decisão recorrida afastou do lançamento a incidência do PIS e da Cofins sobre os seguintes serviços: a) o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior; b) os serviços de intermediação de vendas, remuneradas mediante comissões, decorrentes das exportações realizadas pela pessoa jurídica; e c) os prêmios de seguros contratados com empresas nacionais.

Inicialmente, é oportuno destacar o que prescreve a Lei nº 10.865/2004 ao dispor sobre a hipótese de incidência do PIS e da Cofins sobre os serviços prestados no exterior:

*Art. 1ª Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

*§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:*

*I - executados no País; ou*

*II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

Vê-se que o serviço será considerado importado do exterior quando executado no país ou sendo executado fora ou seu resultado seja verificado no Brasil, ou seja, o resultado do serviço deve ser refletido no Brasil.

Observando as razões da decisão recorrida que afastou do lançamento a incidência do PIS e da COFINS sobre os seguintes serviços: a) o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior; b) os serviços de intermediação de vendas, remuneradas mediante comissões, decorrentes das exportações realizadas pela pessoa jurídica; e c) os prêmios de seguros contratados com empresas nacionais, após concordar com os seus fundamentos, adoto-as no presente voto, pedindo vênias para transcrevê-las:

*"SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERNACIONAL DE MERCADORIAS A Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998, estabeleceu os seguintes conceitos sobre o transporte multimodal de cargas:*

*Art. 1º O Transporte Multimodal de Cargas rege-se-á pelo disposto nesta Lei.*

*Art. 2º Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal.*

*Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:*

*I - nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;*

*II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.*

*Art. 3º O Transporte Multimodal de Cargas compreende, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização, desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização dos serviços correlatos que forem contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação documental de cargas. (grifos nossos)*

*Demarcada está, dessa forma, a característica do contrato de prestação de serviço de transporte internacional: o ponto de embarque da mercadoria transportada e o respectivo ponto de destino devem estar em territórios de países diversos.*

*Muito embora tratem os autos de caso que utiliza uma só modalidade de transporte (marítimo), é certo que o contrato de prestação de serviço engloba a coleta, união de cargas e movimentação até o veículo que fará o transporte para o exterior e, a partir daí, o transporte internacional em si e a movimentação, desunitização e entrega da carga ao destinatário. Trata-se de um contrato complexo de prestação de serviços, no qual as operações realizadas em território nacional, necessárias ao embarque das mercadorias, devem ser consideradas acessórias do transporte em si, que é definido em Lei como internacional.*

*Portanto, o serviço de transporte marítimo internacional de mercadorias do Brasil para o exterior (frete/afretamento na exportação) é um serviço executado no exterior e, nos termos da Lei nº 10.465, de 2004, deve ser verificado onde ocorre o resultado da sua execução.*

*Tem razão o contribuinte quando afirma que o resultado ou a concretização da operação de transporte não se verifica no Brasil, mas no país de destino da mercadoria exportada. Sob o ponto de vista do serviço prestado, o resultado é a entrega da mercadoria no exterior para o destinatário, já que se trata de serviço necessário à exportação das mercadorias que foram compradas pelo destinatário. Trata-se, portanto, de serviço contratado no exterior que produz resultado fora do País, uma vez que é no exterior que se verifica a utilidade do serviço, ou seja, o serviço de transporte tem como resultado ou consequência a efetiva entrega das mercadorias no destino.*

*Observe-se que, nesse caso, haveria a possibilidade de contratação de empresa domiciliada no País para a execução do serviço de transporte marítimo internacional de mercadorias. No entanto, lembrando do aspecto teleológico da Lei que instituiu as contribuições, a não-incidência do PIS/Cofins-Importação sobre esses serviços não implica tratamento tributário anti-isonômico, uma vez que as receitas auferidas por uma empresa brasileira derivadas do transporte internacional de cargas ou passageiros são **isentas** do PIS e da Cofins incidentes sobre o faturamento, nos termos do art. 46, V, da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Portanto, a não incidência do PIS/Cofins-Importação sobre os pagamentos de fretes no serviço de transporte internacional realizado por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior está em consonância com o tratamento tributário que é conferido às empresas nacionais que executam o mesmo serviço.*

*Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se posicionou, em recente decisão, cuja ementa é reproduzida a seguir:*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008*

**COFINS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.**

*O serviço de transporte internacional de mercadorias, realizado por empresa estrangeira, não produz resultado no País, para efeito da incidência da contribuição.*

**[...]ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008 PIS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.**

*O serviço de transporte internacional de mercadorias, realizado por empresa estrangeira, não produz resultado no País, para efeito da incidência da contribuição.*

*[...]JMG BELO HORIZONTE DRJ Fl. 2465 (3ª Câmara/2ª Turma Ordinária; processo nº 10611.721620/2011-11; Acórdão nº 3302-001.927; data da sessão: 30/01/2013)*

*SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL A prestação do serviço de representação comercial ou intermediação de vendas interfere apenas no processo de venda da mercadoria, configurando uma despesa incorrida com o objetivo de facilitar negócios no exterior. Nessa situação, a intermediação realizada no exterior, por empresa domiciliada no exterior, resulta em uma venda no exterior.*

*Corresponde, assim, a um dispêndio necessário para concretizar a venda ao exterior, à semelhança das despesas aduaneiras e de transporte. Não produz, pois, resultado que se verifique no País. A prestação dos serviços inicia-se com a busca por novos clientes no exterior e é concluída com a venda de mercadorias pelo contribuinte a esses clientes. Portanto, começa e termina no estrangeiro, não produzindo, pois, resultado que se verifique no País. Por outro lado, poder-se-ia ter um resultado produzido no Brasil se a venda tivesse ocorrido em território nacional.*

*Sobre o aspecto teleológico da Lei nº 10.865, de 2004, é forçoso também convir que tais despesas não estão relacionadas à importação de serviços que poderiam ser executados no Brasil e, portanto, sujeitos à tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento em território nacional.*

*Esse entendimento vem sendo adotado pela RFB em diversas Soluções de Consulta, entre as quais podem-se citar:*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Os pagamentos à representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados, não estão sujeitos à incidência da Contribuição por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art.1º, §1º.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Os pagamentos à representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados, não estão sujeitos à incidência da Contribuição por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art.1º, §1º.*

*(Solução de Consulta nº 220 - SRRF08, de 16 de agosto de 2012)*

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO.*



*INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO.  
PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR.*

*NÃO-INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins- Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º.*

*Revista a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 436, de 27 de dezembro de 2004.*

*(Solução de Consulta nº 136 - SRRF10, de 7 de agosto de 2007)*

*Também o CARF posicionou-se nesse sentido, na mesma decisão citada no item anterior:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008 [...]INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.*

*[...]ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008 INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica. [...] (3ª Câmara/2ª Turma Ordinária; processo nº 10611.721620/2011-11; Acórdão nº 3302-001.927; data da sessão: 30/01/2013)*

*SERVIÇOS DE SEGUROS Os serviços de seguros foram contratados em relação às mercadorias que são exportadas pelo contribuinte. A fiscalização identificou pagamentos a fornecedores sediados no exterior, relacionando-os às fls. 126 e 138 do Relatório de Auditoria Fiscal.*

*O contribuinte afirma, no entanto, que os contratos foram celebrados com empresas brasileiras, que executam o serviço.*

*Nos termos do §1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, os serviços importados sobre os quais incidem o PIS e a Cofins-Importação são os provenientes do exterior **prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.** Logo, não incidem as contribuições sobre serviços contratados e prestados por pessoa jurídica residente ou domiciliada no País.*

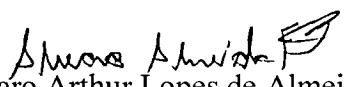
*Analizando-se os documentos anexados às fls. 1.265/1.308 e os trazidos pelo contribuinte e anexados às fls. 1.698/1.793, isto é,*

*os contratos de câmbio, as apólices de seguros, as notas de seguros e as faturas, verifica-se que os seguros, de fato, foram contratados com empresas nacionais, cujas matrizes são domiciliadas no Brasil. Tais empresas são: Yasuda Seguros S/A, Euler Hermes Seguros de Crédito à Exportação S/A e Tóquio Marine Brasil Seguradora S/A, todas sediadas em São Paulo/SP.*

*Assim, embora os pagamentos dos prêmios dos seguros tenham sido contratados em moeda estrangeira e remetidos ao exterior, quem de fato presta o serviço são as empresas com as quais firmaram-se os contratos, todas residentes ou domiciliadas no Brasil.*

*Dessa forma, não devem incidir as contribuições, uma vez que não houve importação de serviços prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior."*

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso de ofício, mantendo integralmente a decisão recorrida.

  
Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho